

# 15 difficultés fiscales

Emmanuelle Badin  
Infodoc-experts

## Sommaire

- ◆ Difficultés des entreprises individuelles
  - ▲ Comment gérer le franchissement des seuils du micro et de la franchise de TVA?
  - ▲ Quels régimes d'exonération des plus-values professionnelles pour la location-gérance ?
- ◆ Difficultés de la détermination du résultat fiscal BIC/IS
  - ▲ Comment traiter les retenues à la source sur les prestations de service à l'étranger ?
- ◆ Difficultés liées aux avantages fiscaux de l'entreprise
  - ▲ Dans quels cas bénéficier du régime des entreprises nouvelles?
  - ▲ Comment appliquer le plafond « de minimis » ?
  - ▲ Comment sécuriser le CIR ?
- ◆ Difficultés liées aux déficits des entreprises
  - ▲ Quels changements d'activités font perdre les déficits reportables ?
- ◆ Principales difficultés d'application de la TVA
  - ▲ Dans quels cas et comment procéder aux opérations d'autoliquidation de la TVA ?
- ◆ Difficultés liées à l'impôt sur le revenu
  - ▲ Comment traiter les cotisations sociales des gérants majoritaires prises en charge par la société ?
  - ▲ L'option au PFL présente-t-il des intérêts ?
  - ▲ Comment imputer correctement les déficits fonciers ?
- ◆ Difficultés concernant la CET
  - ▲ Quelles sont les locations immobilières assujetties à la cotisation foncière des entreprises ?
- ◆ Difficultés liées à l'intégration fiscale
  - ▲ Quelles difficultés en cas de changement d'exercice ?
- ◆ Difficultés en cas d'apport et de transmission d'entreprises
  - ▲ Dans quels cas utiliser le barème fiscal de l'usufruit ?

# Difficultés des entreprises individuelles

Comment gérer le franchissement des seuils micro et de la franchise de TVA ?

## Gestion du dépassement des limites de la franchise TVA et des régimes micro

### ◆ Régime micro-entreprises

#### ▲ Le régime micro est réservé aux entreprises

- Qui bénéficient de la franchise en base de TVA pour l'année entière ou sont exonérées de cette taxe
- N'ont pas opté pour un régime réel d'imposition
- Et dont le montant annuel du CA HT ajusté s'il y a lieu au prorata du temps d'exploitation (sauf activité saisonnière) n'excède pas les seuils
  - De 81 500 € pour les ventes de marchandises
  - De 32 600 € pour les prestataires de services

◆ Franchise TVA

- ▲ Applicable au titre d'une année N aux assujettis dont le CA de l'année précédente n'excède pas
  - 81 500 € ou 89 600 € (à condition dans ce dernier cas que le CA de N-2 n'excède pas 81 500 €)
  - 32 600 € ou 34 600 € (à condition dans ce dernier cas que le CA de N-2 n'excède pas 32 600 €)
- ▲ La franchise cesse de s'appliquer lorsque le CA excède la limite majorée de 89 600 € ou 34 600 €
  - Redevables de la TVA au 1<sup>er</sup> jour du mois au cours duquel cette limite est dépassée

Opérations concernées	2009	2010	2011
Livraisons de biens, ventes à consommer sur place et prestations d'hébergement	80 000 € Et 88 000 € (1)	80 300 € Et 88 300 € (1)	81 500 € Et 89 600 € (1)
Autres prestations de services et BNC	32 000 € Et 34 000 € (2)	32 100 € Et 34 100 € (2)	32 600 € Et 34 600 € (2)

(1) et (2) Il s'agit des seuils de tolérance qui auront une incidence au niveau de l'application ou non du dispositif

### ◆ Divergences

#### ▲ Application des régimes micros

- Pour apprécier si le CA de N dépasse ou non les seuils l'entreprise doit comparer le CA de N-1 et éventuellement N-2 avec les limites en vigueur à cette date

#### ▲ Application de la franchise TVA

- Pour apprécier si le CA de N dépasse ou non les seuils l'entreprise doit comparer le CA de N avec celui de N-1 et éventuellement N-2 en appliquant les limites actualisées au titre de l'année N

### ◆ Maintien du régime des micro-entreprises pendant une période de deux années

- ▲ Pour la deuxième année de dépassement des limites de 81 500 € ou 32 600 € quel que soit le montant du CA réalisé au titre de l'année N si l'exploitant exerce une activité exonérée de TVA
- ▲ Pour la deuxième année de franchissement des limites de 81 500 € ou 32 600 € lorsque l'exploitant exerce une activité soumise à TVA placée sous la franchise TVA
- ▲ Au delà de 89 600 € ou 34 600 € la franchise TVA ne s'applique plus
  - L'exploitant devient alors redevable de la TVA et le micro cesse de s'appliquer

### ◆ Maintien de la franchise en base TVA pendant une période de deux années

- ▲ En cas de dépassement des limites de 81 500 € ou 32 600 €, pour autant que les chiffres d'affaires ou recettes n'excèdent pas les seuils de tolérance de 89 600 € ou 34 600 € et à condition et que le CA de l'année précédente n'excède pas 81 500 € ou 32 600 €

## Gestion du dépassement des limites de la franchise TVA et des régimes micro

Année	CA réalisé	Régime d'imposition
2008	70 000 €	
2009	79 000 €	Franchise (CA 2008 < à 80 000 €)
2010	82 000 € (année du dépassement)	Franchise (CA 2009 < à 80 000 € et CA 2010 < à 88 000 €)
2011	87 000 € (année suivant celle du dépassement)	Franchise (CA 2010 compris entre 80 000 € et 88 000 € et CA 2009 < à 80 000 € et CA 2011 < à 88 000 €)
2012	70 000 €	Pas de franchise et RSI en 2012 (CA 2011 compris entre 80 000 € et 88 000 € et CA 2010 > à 80 000 €)
2013	87 000 € (année du dépassement)	Franchise (CA 2012 < 80 000 € et CA 2013 < à 88 000 €)
2014	90 000 € (année suivant celle du dépassement)	Franchise(1) car CA 2013 compris entre 80 000 € et 88 000 € et CA 2012 < à 80 000 €
2015	90 000 €	Pas de franchise et RSI car CA 2014 > à 80 000 €

(1) Franchise jusqu'au 1<sup>er</sup> jour du mois de l'année 2014 au cours duquel le seuil de 88 000 € est dépassé

## Gestion du dépassement des limites de la franchise TVA et des régimes micro

### ◆ Franchissement des limites du régime micro

- ▲ Si franchissement des limites de 81 500 € ou 32 600 € en N mais pas des seuils majorés de 89 600 € ou 34 600 € en N, ni en N+1
  - Obligation d'acquitter la TVA pour l'année N+2 sauf si CA de N+1 s'abaisse en dessous de ces limites et donc assujettissement au régime réel d'imposition des bénéfices réalisés en N
- ▲ Si franchissement des limites majorés de 89 600 € ou 34 600 € au titre de N
  - Exclusion de la franchise TVA à compter du 1<sup>er</sup> jour du mois de franchissement de seuil et du régime micro pour N et N+1

### ◆ Abaissement des recettes en dessous des seuils

#### ▲ Franchise TVA

- Si CA < à 81 500 € ou 32 600 € en N la franchise n'est applicable qu'à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année N+1

#### ▲ Régimes micro

- Activité soumise à TVA
  - Franchise et micro applicables qu'en N+1 (année suivant celle du dépassement)
- Activité exonérée de TVA
  - Régime applicable dès l'année du dépassement

## Difficultés des entreprises individuelles

Quels régimes d'exonération des plus-values professionnelles pour la location gérance ?

## Quels régimes d'exonération des plus-values professionnelles pour la location gérance ?

### ◆ Principes

- ▲ Activité de loueur de fonds de commerce relève de la catégorie des BIC
- ▲ La transmission à titre gratuit ou à titre onéreux entraîne la réalisation de plus-values professionnelles

### ◆ Difficulté

- ▲ Depuis 2006 le régime d'exonération prévu à l'article 151 septies du CGI ne s'applique plus aux loueurs de fonds
  - Sauf pour les anciens loueurs de fonds qui ont repris en direct l'exploitation du fonds
    - Peuvent cumuler les durées d'exploitation avant et après la mise en location-gérance pour apprécier le délai de cinq ans d'exploitation
- ▲ D'autres régimes peuvent désormais être mis en œuvre
  - Toutefois les champs d'application sont plus restrictifs

## Quels régimes d'exonération des plus-values professionnelles pour la location gérance ?

### ◆ La transmission à titre gratuit de son entreprise par le loueur de fonds est-elle éligible à l'article 41 du CGI ?

- ▲ Principe
  - Ce dispositif permet d'exonérer les plus-values réalisées à l'occasion d'une donation ou d'un décès
    - Plus-values placées en report et définitivement exonérées si le bénéficiaire continue l'activité pendant cinq ans
- ▲ En cas de location-gérance
  - Dans une réponse ministérielle Bobe (AN 29 mars 2005, n°46957), l'administration fiscale répond par la négative, considérant que l'activité de loueur de fonds n'est pas une activité professionnelle
  - De même si la location-gérance a lieu après la transmission mais avant le terme de cinq ans, la plus-value en report « tombe »

## Quels régimes d'exonération des plus-values professionnelles pour la location gérance ?

- ◆ La transmission à titre onéreux de son entreprise par le loueur de fonds est-elle éligible à l'article 238 quinquies du CGI ?

### ▲ Principe

- Exonération des plus-values professionnelles pour les entreprises relevant de l'IR ou de l'IS
  - Si la valeur du fonds transmis n'est pas supérieure à 300 000 €
  - L'activité cédée doit avoir été exercée durant cinq ans avant la transmission
  - Si le cessionnaire est une société, le cédant ne doit pas détenir plus de 50 % du capital de cette dernière et/ou en être le dirigeant

## Quels régimes d'exonération des plus-values professionnelles pour la location gérance ?

- ◆ Quelles sont les conditions d'application du dispositif au loueur de fonds ?

### ▲ Outre les conditions générales ci-dessus décrites et notamment celle relative à l'absence de lien entre le cédant et le cessionnaire

- Solution qui implique que le loueur de fonds ne puisse se céder « à lui-même » (rép. min. Roques, AN 24 octobre 2006 n° 93895)

### ▲ Le loueur de fonds doit satisfaire à deux conditions spécifiques

- Il doit avoir exploité le fonds directement pendant cinq ans lors de sa mise en location-gérance
- La cession doit intervenir au profit du locataire-gérant

## Quels régimes d'exonération des plus-values professionnelles pour la location gérance ?

### ◆ Précisions administratives

- ▲ La condition relative à l'exercice direct de l'activité durant cinq ans, préalablement à la mise en location-gérance, n'est pas exigée
  - Lorsque la mise en œuvre d'une telle convention permet d'éviter le péril du fonds
    - Majeurs faisant l'objet d'une mesure de protection légale ou aux personnes hospitalisées en raison de troubles mentaux
    - Les héritiers ou légataires d'un commerçant ou artisan décédé, ainsi qu'aux bénéficiaires d'un partage
    - D'ascendant, en ce qui concerne le fonds recueilli
  - Pour les contrats passés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006
    - Il faut que le fonds ait été exploité personnellement par le loueur de fonds durant deux ans

Sous réserve toutefois que le fonds ait été donné en location-gérance pendant au moins cinq ans à compter de la signature du contrat

## Quels régimes d'exonération des plus-values professionnelles pour la location gérance ?

### ◆ La condition de cession au locataire du fonds n'est pas exigée

- ▲ Lorsque le loueur de fonds, après avoir mis son fonds à disposition d'une société qui exerce l'activité (quel que soit le régime fiscal), dont il détient le contrôle (au moins 50 % des droits de vote) ou en assure la direction effective
  - Cède simultanément, à un tiers successeur, le fonds et l'intégralité de ses droits dans la société
    - La société dont les parts sont cédées doit respecter cumulativement les conditions suivantes
      - Employer moins de 250 salariés et, soit avoir réalisé un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 M € au cours de l'exercice, soit avoir un total de bilan inférieur à 43 M €

## Quels régimes d'exonération des plus-values professionnelles pour la location gérance ?

- ◆ Le loueur de fonds est-il éligible à d'autres dispositifs d'exonération ?
  - ▲ Article 151 septies A et exonération des plus-values professionnelles en cas de départ à la retraite
    - Respect des conditions générales du dispositif
      - Liquidation des droits à la retraite dans les 24 mois qui suivent la cession
      - Absence de contrôle du cessionnaire
    - Par dérogation au principe selon lequel l'exonération est réservée aux activités exercées à titre professionnel, le loueur de fonds qui transmet celui-ci à titre onéreux peut bénéficier du dispositif à la double condition
      - Que l'activité ait été exercée depuis au moins cinq ans au moment de la mise en location
      - Et que la cession soit réalisée au profit du locataire
    - Toutefois les dérogations prévues à ces deux dernières conditions pour l'application de l'article 238 quindecies sont applicables à l'article 151 septies A

## Difficultés de la détermination du résultat BIC/IS

Comment traiter les retenues à la source sur les prestations de service à l'étranger ?

## Comment traiter les retenues à la source sur les redevances de source étrangère ?

### ◆ Difficulté

- ▲ Le terme « redevance » utilisé dans le langage contractuel diffère de celui utilisé dans le langage fiscal notamment dans le cadre des conventions internationales
- ▲ Le traitement fiscal des redevances en provenance de l'étranger s'avère donc complexe
  - S'agit-il d'une redevance ?
  - Quel Etat est en droit d'imposer ?
  - Comment vont-elles être imposées ?

## Comment traiter les retenues à la source sur les redevances de source étrangère ?

### ◆ Définition conventionnelle des redevances

- ▲ Dans la plupart des Etats, la notion de redevances est très large pour permettre le prélèvement à la source dans l'Etat du débiteur
  - En France définition donnée à l'article 182 B du CGI
    - Produits définis à l'article 92 et perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur (...) ainsi que tous produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés », mais aussi « *les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France* »
  - Définition type OCDE
    - Les redevances sont définies comme provenant des biens ou droits relevant des différentes formes de propriété intellectuelle, industrielle, littéraire ou artistique, plus précisément comme les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage
      - d'un droit d'auteur, etc
      - d'une marque de fabrique, etc.
      - d'un brevet, d'une formule, d'un procédé secret, etc.
      - d'informations ayant trait à une expérience dans le domaine industriel, commercial, scientifique, etc

## Comment traiter les retenues à la source sur les redevances de source étrangère ?

- ◆ L'imposition des redevances dans le cadre d'un établissement stable
  - ▲ Lorsque le bien ou le droit générateur des redevances est rattaché (notamment par inscription à l'actif) à un établissement (succursale, usine, magasin, bureau etc.) ou encore un chantier d'une durée suffisante (par exemple, six mois pour le Maroc) situé dans l'autre Etat
    - Les redevances sont imposables dans cet autre Etat et non inclus dans la base de l'IS en France (les charges et les produits afférents à cet ES doivent être soustraits du résultat fiscal imposable en France)
    - En pratique l'entreprise dépose
      - Une série de tableaux n° 2050 à 2057 établis à partir des comptes sociaux (toutes activités réunies, indépendamment de leur localisation et de leur imposition à l'impôt sur les sociétés)
      - Une série de tableaux n° 2050 à 2059 G qui ne comportent que les informations rattachables aux activités soumises à l'impôt sur les sociétés en France

## Comment traiter les retenues à la source sur les redevances de source étrangère ?

- ◆ L'imposition des redevances en tant que revenus passifs non rattachables à un établissement stable
  - ▲ Les redevances sont, en présence d'une convention fiscale
    - Soit imposables exclusivement dans l'Etat de la résidence du contribuable bénéficiaire
    - Soit, le plus souvent, imposables dans les deux Etats
      - Si tel est le cas, l'Etat de la source est autorisé à prélever une retenue à la source dont le montant est plafonné par la convention
      - Cette retenue s'impute sur l'impôt français

## Comment traiter les retenues à la source sur les redevances de source étrangère ?

- ◆ L'imputation du crédit d'impôt afférent à la retenue à la source
  - ▲ Les redevances sont en règle générale imposables dans l'Etat de la source (à un taux limité par la convention)
  - ▲ Et dans l'Etat de résidence du bénéficiaire
- ◆ La double imposition étant évitée par l'octroi d'un crédit d'impôt correspondant à l'impôt payé à l'étranger
  - ▲ Que l'entreprise détermine à partir de la déclaration n°2066 à l'aide de la notice explicative
  - ▲ Que le particulier détermine à partir de la 2047 à l'aide de la notice explicative
    - Le crédit d'impôt est en principe égal à la retenue opérée, mais son imputation est plafonnée au montant de l'impôt français correspondant au revenu de source étrangère considéré

## Comment traiter les retenues à la source sur les redevances de source étrangère ?

- ◆ Exemple
  - ▲ L'entreprise française facture une prestation de 100, à son client étranger
  - ▲ Le client prélève une RAS de 10 qu'il reverse au Trésor public local au nom et pour le compte de l'entreprise française et verse le solde de 90 à cette dernière
- ◆ Montant du crédit d'impôt
  - ▲ CI lié à une redevance taxée au taux de 15 %, ne peut excéder 15 % du montant de la redevance perçue (90) majoré du crédit d'impôt (10) mais diminué des charges déductibles susceptibles de lui être affectées
  - ▲ Si, compte tenu de l'importance des charges, l'IS français correspondant devait n'être que de 9, l'entreprise ne pourrait déduire que 9 de son IS global
    - L'excédent n'est ni reportable ni restituable.
  - ▲ Puis l'entreprise reporte son crédit cadre D de la déclaration n°2065. Enfin elle impute le crédit sur le bordereau d'IS n°2572. Il convient donc d'utiliser les lignes I-D29 et II-A02, et joindre la déclaration n°2572 A (servir la ligne I-D02)

## Comment traiter les retenues à la source sur les redevances de source étrangère ?

### ◆ En l'absence de convention

#### ▲ L'impôt supporté en l'étranger n'ouvre pas droit à crédit d'impôt en France

➤ Il est simplement considéré comme une charge déductible

#### ▲ En présence d'une convention

➤ Le Conseil d'Etat a jugé en 2002 que le crédit d'impôt qui n'est pas susceptible d'utilisation effective, par exemple en raison de la situation déficitaire de l'entreprise, et qui n'est pas restituable ou reportable, ne saurait être passé en charge

- Cependant cette décision a été contestée et certains l'interprètent comme ne fermant pas la porte à toute possibilité de déduction à ce titre

## Difficultés liées aux avantages fiscaux de l'entreprise

Dans quels cas bénéficier du  
régime entreprise nouvelle ?

## Dans quels cas bénéficier du régime entreprise nouvelle ?

### ◆ Objectifs

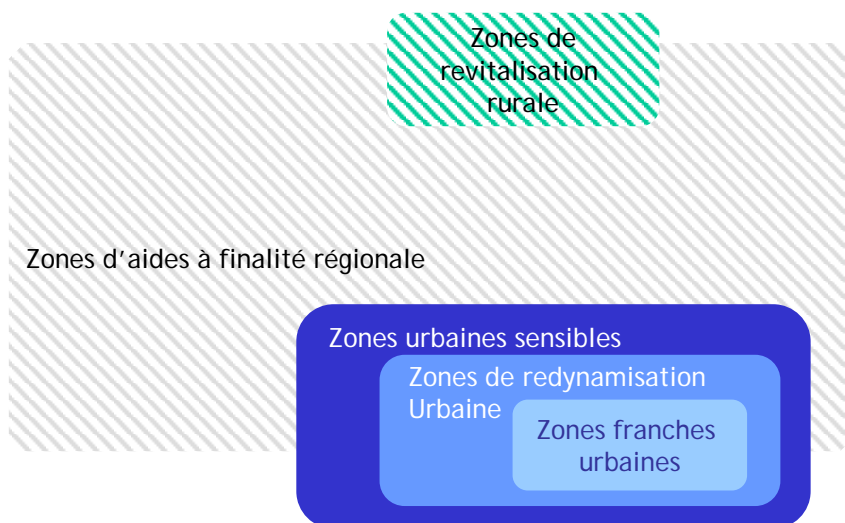
- ▲ Favoriser la vitalité de ces territoires et d'accompagner dans la durée les entreprises créées ou faisant l'objet d'une reprise ou transmission, en leur permettant de passer la période critique de leur développement

### ◆ Difficultés

- ▲ S'y retrouver dans le maquis des zones concernées
  - Cartographie fixée par la Commission européenne
- ▲ Savoir appliquer le bon régime
  - Deux régimes coexistent
    - Le régime entreprise nouvelle dans les zones à finalité régionale
    - Le régime entreprise nouvelle dans les zones de revitalisation rurale

29

## Dans quels cas bénéficier du régime entreprise nouvelle ?



 Zones éligibles entreprises nouvelles

30

## Dans quels cas bénéficier du régime entreprise nouvelle ?

### ◆ Régime entreprise nouvelle dans les zones AFR

- ▲ Prorogation du régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices et d'impôts locaux au titre du régime des entreprises nouvelles dans les zones AFR du 31 décembre 2010 au 31 décembre 2013 (liste des zones fixée par le décret 2007-732 du 7 mai 2007 et modifié par le décret 2011-391 du 13 avril 2011)
  - Ne bénéficient plus du régime les entreprises créées dans les ZRU et dans les ZRR après le 31 décembre 2010
  - Les entreprises créées avant 2011 en cours d'application du régime continuent d'en bénéficier jusqu'à leur terme
- ▲ Maintien des exonérations pour la période restant à courir lorsque la commune sort de la liste des zones éligibles (zones AFR, ZRR, ZRU)
  - Les autres conditions devant être remplies

31

## Dans quels cas bénéficier du régime entreprise nouvelle ?

### ◆ Avantages fiscaux du régime entreprise nouvelle dans les zones AFR

- ▲ Exonération d'impôt sur les bénéfices
  - Exonération totale jusqu'au terme du 23ème mois suivant celui de la création
  - Abattement de 75 %, 50 % et 25 % sur les bénéfices réalisés au cours des périodes de 12 mois suivantes
- ▲ Exonération des impôts locaux
  - Entre deux et cinq ans sur délibération des collectivités territoriales
    - De cotisation foncière des entreprises
    - De cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises
    - Et/ou de taxe foncière sur les propriétés bâties
- ▲ Plafonnement des avantages fiscaux
  - Plafond « de minimis » de 200 000 € sur trois exercices fiscaux

32

## Dans quels cas bénéficier du régime entreprise nouvelle ?

- ◆ Régime d'exonération entreprise nouvelle dans les ZRR
  - ▲ Vise les créations et les reprises d'entreprise dans les ZRR entre le 1er janvier 2011 et le 31 décembre 2013
    - Nouvel article 44 quinquies du CGI
    - Liste des ZRR fixée par un décret 2005-1435 du 21 novembre 2005 révisée par un arrêté du 9 avril 2009 et un arrêté du 30 décembre 2010
  - ▲ Maintien pour les entreprises créées dans les ZRR avant le 1<sup>er</sup> janvier 2011 du régime entreprise nouvelle prévu à l'article 44 sexies du CGI
    - Exonération totale jusqu'au terme du 59<sup>ème</sup> mois suivant celui de la création
    - Exonération partielle pendant 9 ans (abattement de 60 %, 40 % puis 20 % sur les bénéfices réalisés respectivement au cours des 5 premières, des 6<sup>e</sup> et 7<sup>e</sup>, des 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> périodes de 12 mois suivant la période d'exonération totale

33

## Dans quels cas bénéficier du régime entreprise nouvelle ?

- ◆ Extension du champ d'application
  - ▲ Vise les créations et les reprises d'entreprises
    - Sauf les reprises par le conjoint, pacsé, ascendants, descendants, frères ou sœurs du cédant et extension d'activités préexistantes
- ◆ Limitation du bénéfice de l'exonération aux entreprises de moins de dix salariés

34

## Dans quels cas bénéficier du régime entreprise nouvelle ?

- ◆ Allègements prévus à l'article 44 quindecies du CGI
  - ▲ Exonération d'impôt sur les bénéfices
    - Totale pendant 60 mois
    - Partielle de
      - 75% les 12 mois suivants
      - 50% les 12 suivants
      - et 25% les 12 derniers mois
  - ▲ Exonération d'impôts locaux
    - Pour une durée comprise de 2 et 5 ans
    - Sur délibération des collectivités territoriales
      - Sont visées la CET et/ou de CVAE et/ou la taxe foncière sur les propriétés bâties et/ou de taxes consulaires
- ◆ Plafonnement des avantages
  - ▲ Le bénéfice du régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices est soumis à la limitation « de minimis » de 200 00 € sur trois exercices fiscaux

35

## Difficultés liées aux avantages fiscaux de l'entreprise

Comment appliquer le plafond  
« de minimis » ?

## Comment appliquer le plafond « de minimis » ?

### ◆ Source de la difficulté ?

#### ▲ Article 87 du Traité de l'UE

- Interdiction aux Etats membres de mettre en œuvre des aides d'Etat qui faussent la concurrence au sein des Etats membres

#### ▲ Notification préalable des aides à la Commission européenne des aides d'Etat

- Procédure lourde et longue

#### ▲ Exceptions

- Adoption de règlements d'exemption permettant la mise en œuvre des avantages sans notification préalable
  - Le règlement d'exemption des aides dites mineures « de minimis » en fait partie

## Comment appliquer le plafond « de minimis »?

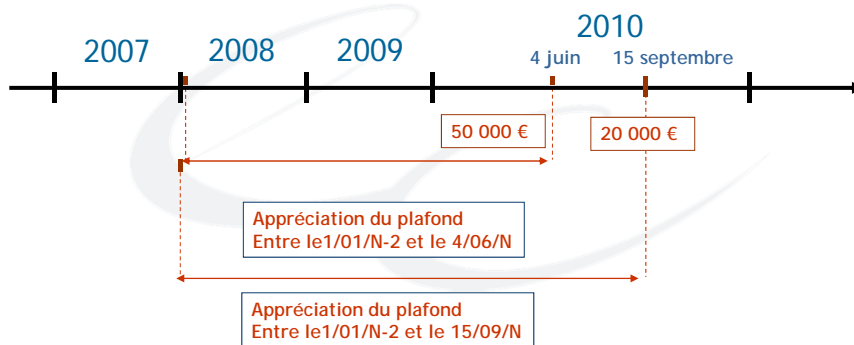
### ◆ Mise en œuvre de la règle dite de minimis

#### ▲ Rappels

- Le règlement (CE) n°1998/2006 du 15 décembre 2006 a fixé le plafond à 200 000 € pour trois exercices fiscaux
  - Quelle que soit la durée effective des exercices
  - Pour chaque nouvelle aide accordée à une entreprise il faut tenir compte des aides dont a bénéficié l'entreprise
    - Depuis l'ouverture de l'exercice en cours
    - Ainsi que celles octroyées au cours des deux exercices précédents
- Le plafond « de minimis » ne s'applique que si les textes dans le Code général des impôts font référence au règlement (CE) 1998/2006 du 15 décembre 2006

## Comment appliquer le plafond « de minimis »?

Entreprise A son exercice coïncide avec l'année civile  
Elle perçoit des aides le 4/06/2010 d'un montant de 50 000 €  
Et le 15/09/2010 de 20 000 € soumises à « de minimis »



39

## Comment appliquer le plafond « de minimis »?

### ◆ Gestion du dépassement du plafond « de minimis »

▲ En principe lorsqu'une aide entraîne le dépassement du plafond l'entreprise ne peut en bénéficier même pour une fraction de son montant

➤ Une instruction devrait préciser ces modalités

- Pour les aides dont le montant peut être calculé par l'entreprise : cette dernière devra limiter les bases déclarées au plafond « de minimis »
- Pour les aides dont le montant ne peut pas être déterminé à la date légale du dépôt de déclaration et qui dépasserait le plafond : l'entreprise ne pourrait pas bénéficier de la totalité de l'aide même pour la fraction qui n'excède pas le plafond
  - Tolérance s'appliquerait à la CFE si l'exonération est calculée sur les bases des derniers taux connus au moment du dépôt de la déclaration

40

## Comment appliquer le plafond « de minimis »?

- ◆ **Encadrement temporaire pour 2009-2010**
  - ▲ La Commission européenne a adopté le 17 décembre 2008 un cadre temporaire permettant aux Etats membres d'accorder des aides exceptionnelles aux entreprises afin de lutter contre le resserrement du crédit
    - Les Etats peuvent octroyer des aides supplémentaires pour les 2 années 2009 et 2010
    - Le montant des aides peut aller jusqu'à 500 000 €
    - Vise certains avantages fiscaux soumis au plafond « de minimis » pour la période 2008-2010

41

## Comment appliquer le plafond « de minimis »?

- ◆ **Encadrement temporaire pour 2009-2010**
  - ▲ Le montant brut total des aides bénéficiant de la mesure d'encadrement temporaire et octroyées entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2010 ne peut excéder le plafond de 500 000 €
  - ▲ Ce plafond s'apprécie en additionnant toutes les aides bénéficiant de la mesure d'encadrement temporaire et des aides « de minimis » soumises au plafond de 200 000 €, octroyées entre le 1er janvier 2008 et le 31 décembre 2010.
  - ▲ Les aides bénéficiant du régime temporaire ne sont pas à prendre en compte pour la détermination du plafond des aides « de minimis » octroyées à compter du 1er janvier 2011
  - ▲ Par ailleurs, les aides bénéficiant du régime temporaire ne peuvent être cumulées avec les aides « de minimis » pour les mêmes dépenses admissibles

42

## Difficultés liées aux avantages fiscaux de l'entreprise

Comment sécuriser le CIR ?

### Comment sécuriser le CIR ?

- ◆ La difficulté naît des formes de rescrits existantes ?
  - ▲ Procédure de rescrit général
  - ▲ Procédure d'accord tacite
- ◆ Du moment opportun pour présenter la demande
  - ▲ Début des opérations de recherche

### ◆ Procédure de rescrit général

- ▲ Permet au contribuable de demander à l'administration de prendre formellement position sur sa situation de fait, au regard d'un texte fiscal (article L 80 B, 1° du LPF)
  - Délai de trois mois pour répondre à la demande du contribuable
    - Le législateur n'a toutefois pas prévu de sanction en cas de défaut de réponse
  - Réponse opposable à l'administration
    - La réponse doit être expresse c'est-à-dire formulée par écrit
    - La prise de position adressées par courrier électronique peut être prise en compte sous certaines conditions
  - Procédure d'appel
    - En cas de réponse défavorable le contribuable peut faire appel dans les deux mois de la réponse de l'administration

### ◆ La procédure d'accord tacite

- ▲ Le contribuable peut interroger l'administration afin de déterminer s'il remplit les critères pour bénéficier de régimes limitativement énumérés par la loi (articles L 80 B, 2° à L 80 B, 8° du LPF)

Avantages concernés	Article LPF
Bénéfice de certains amortissements exceptionnels	L 80 B, 2°
Exonération d'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises nouvelles créées dans certaines zones du territoire	L 80 B, 2°
Eligibilité du projet de recherche au crédit d'impôt pour dépenses de recherche (administration)	L 80 B, 3°
Eligibilité du projet de recherche au crédit d'impôt pour dépenses de recherche (Oseo, ANR, DRTT)	L 80 B, 3° bis
Exonération en faveur des jeunes entreprises innovantes (JEI)	L 80 B, 4°
Exonération en faveur des pôles de compétitivité	L 80 B, 5°
Existence d'un établissement stable en France	L 80 B, 6°
Méthode de détermination des prix de transfert	L 80 B, 7°
Les revenus de son activité professionnelle soumise à l'IR relèvent de la catégorie des BIC ou BNC ; ou s'agissant d'une société civile si les résultats de son activité professionnelle sont soumis à l'IR ou à l'IS	L 80 B, 8°

### ◆ Sécurisation du CIR

- ▲ L'entreprise peut s'assurer du caractère scientifique et technique de son projet de recherche par la voie de la procédure d'accord tacite auprès de
  - L'administration
  - D'oséo
  - De l'Agence Nationale de la Recherche (ANR)
  - Au délégué régional à la recherche et à la technologie du ministère de la recherche (DRRT)
- ▲ L'entreprise doit adresser sa demande (LRAR) accompagnée d'un dossier téléchargeable sur le site du ministère de la recherche
  - (<http://www.recherche.gouv.fr/cid20358/le-credit-d-impot-recherche-cir.html>)

- ◆ Réponse de l'administration ou des organismes consultés dans les 3 mois de la demande
  - ▲ L'absence de réponse dans ce délai vaut accord tacite opposable à l'administration
    - Cet accord ne vaut que pour le caractère scientifique et technique du projet de recherche, l'administration conserve le droit de contrôler tous les autres éléments du CIR
  - ▲ En cas de réponse défavorable
    - L'entreprise dispose de deux mois pour demander un nouvel avis à l'administration ou à l'un des autres organismes qui lui a notifié la décision de rejet
      - Ils disposent alors de trois mois pour répondre au redevable après consultation d'une commission ad hoc

## Difficultés liées aux déficits d'entreprise

Quels changements d'activité font perdre les déficits reportables ?

## Quels changements d'activité font perdre les déficits reportables ?

### ◆ Principe

- ▲ Le changement d'objet social ou de l'activité réelle d'une société entraîne les conséquences fiscales d'une cessation d'entreprise (article 221,5 du CGI)
- ▲ Conséquence du changement d'objet ou d'activité
  - Perte pour une société soumise à l'impôt sur les sociétés des déficits qu'elle a en instance d'imputation

## Quels changements d'activité font perdre les déficits reportables ?

### ◆ Difficulté

- ▲ Pas de définition de la notion de changement d'activité
- ▲ La jurisprudence a dessiné les contours des événements constitutifs ou non d'un changement d'activité
  - Modification de la nature des opérations réalisées
    - Par exemple, abandon de la fabrication de produits pour la fourniture de services, ou l'inverse
  - Modification de la nature des biens produits ou des services rendus
    - Par exemple, activité de conditionnement de produits remplacée par celle de fabrication d'emballages ; activité d'ingénieur conseil substituée à celle de réparation de matériels

## Quels changements d'activité font perdre les déficits reportables ?

### Evènements constitutifs d'un changement d'activité

Changement de branche d'activité (CE 3-2-1989 n° 65584)

Changement de métier à l'intérieur d'une même branche d'activité (CE 29-1-1992 n° 61345)

Passage d'une activité de production à une activité de commercialisation du même produit (notamment CE 8-2-1991 n° 75459)

Passage d'une activité de production de location (CAA Bordeaux 7-5-2008 n° 06-1227)

Adjonction d'une activité de commercialisation à une activité de gestion de titres qui devient marginale (CE 10-7-2007 n° 288484)

Filialisation de l'activité d'exploitation d'une société qui devient holding (CE 30-6-2010 n° 308531)

### Evènements non constitutifs d'un changement d'activité

Modifications affectant l'importance de la place tenue par un secteur d'activité par rapport aux autres au sein de l'entreprise (D. adm. 4 A-6123 n° 30)

Mise en location-gérance d'un fonds de commerce (D. adm. 4 A-6123 n° 33)

Recentrage de l'activité exercée au sein d'un même métier (CE 8-7-1992 n° 80583)

Recentrage de l'activité sur une partie de l'activité initiale dès lors que celle-ci ne présentait pas un caractère marginal (CE 30-11-2007 n° 284621)

Interruption de l'activité principale pendant plusieurs années justifiée par des raisons économiques conjoncturelles (CE 25-2-2008 n° 287726)

Location de son immeuble d'exploitation par une entreprise placée en liquidation judiciaire (CAA Douai 11-6-2008 n° 07-115)

## Quels changements d'activité font perdre les déficits reportables ?

### ◆ Conséquences en cas de changement d'activité

- ▲ Imposition immédiate du bénéfice d'exploitation réalisé jusqu'à la date de l'opération
- ▲ Suppression du droit au report des déficits subis jusqu'à cette même date
- ▲ Réintégration des provisions réglementées
- ▲ Imposition des plus-values latentes et des bénéfices en sursis d'imposition sauf
  - Si aucune modification n'est apportée aux écritures comptables du fait de la transformation
  - Si l'imposition de ces bénéfices et plus-values demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société transformée

## Difficultés liées à l'application de la TVA

Dans quels cas procéder aux  
opérations d'autoliquidation de  
la TVA ?

### Dans quels cas et comment procéder aux opérations d'autoliquidation de la TVA ?

- ◆ **Difficulté**
  - ▲ Plusieurs régimes d'autoliquidation de la TVA coexistent
- ◆ **Principes**
  - ▲ Le paiement de la TVA incombe à celui qui réalise l'opération
    - Le fournisseur du bien, le prestataire de services
  - ▲ Dans le cadre du système de l'autoliquidation
    - C'est le client du fournisseur (le preneur) qui est le redevable de la TVA
    - Le preneur redevable soumet l'opération à la TVA sur sa déclaration de TVA et déduit la taxe sur le même document compte tenu de son droit à déduction.

## Dans quels cas et comment procéder aux opérations d'autoliquidation de la TVA ?

### ◆ Dispositifs d'autoliquidation

#### ▲ Rappel

- L'article 283-1, alinéa 2 prévoit que la taxe est acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur disposant d'un numéro d'identification à la TVA en France lorsque la livraison de biens ou la prestation de service est effectuée par un assujetti établi hors de France

#### ▲ Modification apportée par la loi de finances

- L'autoliquidation visée à l'article 283-1, alinéa 2 ne s'applique plus aux opérations qui relèvent
  - De l'article 283-2 (visant les opérations de l'article 259-1°)
  - De l'article 283-sexies visant les prestations à façon sur les déchets neufs d'industrie et matières de récupération

57

## Dans quels cas et comment procéder aux opérations d'autoliquidation de la TVA ?

### ◆ Principe général d'autoliquidation (article 283 1 2° alinéa du CGI) lorsque les conditions suivantes sont remplies

- ▲ En application des règles de territorialité, la livraison du bien ou de la prestation de services est imposable à la TVA en France
- ▲ Le fournisseur est une entreprise étrangère non établie en France
- ▲ Le preneur est une entreprise identifiée à la TVA en France

## Dans quels cas et comment procéder aux opérations d'autoliquidation de la TVA ?

Article 259 A du CGI		
Prestation matériellement localisable	Lieu d'imposition	Redevable
Location de moyen de transports de courte durée	FR si le véhicule a été mis à disposition en FR	Prestataire de services • Preneur : <u>Autoliquidation article 283 1. 2° alinéa du CGI</u> - si le prestataire n'est pas établi en FR - et si le preneur est identifié à la TVA en FR
Prestations sur un immeuble	FR si Etat de situation de l'immeuble	
Transport de personnes	Distance parcourue en FR	
Billetterie	FR si la manifestation est matériellement exécutée en FR	
Ventes à consommer sur place	FR si Etat de situation du prestataire	
Agences de voyage	FR si l'agence est établie en FR	

## Dans quels cas et comment procéder aux opérations d'autoliquidation de la TVA ?

	Lieu d'imposition	Redevable
Départ	FR si départ FR (1)	• Fournisseur • Preneur : autoliquidation article 283 1. 2° alinéa du CGI - si fournisseur non établi en FR - et si le preneur est identifié en FR
Montage et installation du bien	FR si lieu de montage FR	
Mise à disposition sans transport	FR si mis à disposition en FR	
Importation en FR suivie d'une livraison	FR si livraison au client final en FR  Tolérance : Le bien est livré directement au client FR. Ce dernier acquitte la TVA douanière. L'entreprise étrangère ne facture pas la TVA sur la livraison	
(1) Exonérations : - Exportations (article 262 I 1° du CGI) - Livraisons intracommunautaires (article 262 ter 1. du CGI))		

## Dans quels cas et comment procéder aux opérations d'autoliquidation de la TVA ?

### ◆ Coexistence des dispositifs d'autoliquidation

▲ En fonction de la nature de la prestation de service, le mécanisme d'autoliquidation va être celui visé

- A l'article 283-1, alinéa 2 du CGI
- Au nouvel article 283-2 du CGI

Nature de la prestation (Article du CGI)	259-1°	259 A-1°	259 A-2°	259 A-4°	259 A-5° a, b et c	259 A-8°
Autoliquidation (Article du CGI)	283-2	283-1 2 <sup>nd</sup> alinéa				

• **Remarque**

Les obligations déclaratives du prestataire diffèrent en fonction du dispositif d'autoliquidation applicable

61

## Difficultés liées à l'impôt sur le revenu

L'option au prélèvement forfaitaire présente-t-elle des intérêts ?

## L'option au prélèvement forfaitaire présente-t-elle des intérêts ?

- ◆ La difficulté nait du choix offert au contribuable pour l'imposition de ses dividendes
  - ▲ A l'impôt sur le revenu selon le barème progressif
  - ▲ Au prélèvement forfaitaire libérateur d'impôt sur le revenu au taux de 19 %
- ◆ Quels indicateurs retenir ?
  - ▲ Montant des dividendes encaissés
  - ▲ Tranche d'imposition
  - ▲ Frais de gestion

## L'option au prélèvement forfaitaire présente-t-elle des intérêts ?

- ◆ Constat\*
  - ▲ 48 000 contribuables ont opté pour le prélèvement forfaitaire libérateur sur les dividendes
    - Un peu plus de 70 % l'aurait fait à leur détriment
    - L'administration ne produit pas de notice d'usage et ne précise pas les effets induits
    - Pas de tableau de comparaison entre les deux régimes

\* Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires octobre 2010  
Rapport de l'IGF relatif à l'évaluation des niches fiscales et sociales été 2010

## L'option au prélèvement forfaitaire présente-t-elle des intérêts ?

	Impôt sur le revenu selon le barème progressif	Prélèvement forfaitaire d'impôt sur le revenu
Fonctionnement général	<p>Abattement de 40 % sur les dividendes bruts</p> <p>Abattement fixe de 1 525 € ou 3 050 € selon la situation familiale du contribuable</p> <p>Le crédit d'impôt de 50% du montant des dividendes plafonné à 115 € ou 230 € a été supprimé pour les dividendes payés à compter du 1.1.2010</p>	<p>PFL au taux de 19% calculés sur le montant brut des revenus.</p> <p>Demande du PFL à exercer au plus tard lors de l'encaissement des revenus</p> <p>L'option n'est pas globale, elle doit être faite pour chaque encaissement.</p> <p>L'option pour le PFL est irrévocable pour chaque encaissement de dividendes.</p> <p>Elle entraîne la perte pour ces dividendes, de l'abattement de 40 % et de l'abattement général de 1 525 € ou 3 050 €</p>
Prélèvements sociaux	Prélèvements sociaux de 12,3% prélevés à la source par l'établissement payeur (2777 ou 2777-D)	Prélèvements sociaux de 12,3% prélevés à la source par l'établissement payeur (2777 ou 2777-D)
Frais et charges déductibles	Droits de gardes des titres, primes d'assurance de valeurs mobilières	Impossibilité de déduire les droits de garde et non déductibilité du revenu global du contribuable de la CSG payée

## L'option au prélèvement forfaitaire présente-t-elle des intérêts ?

### ◆ Conséquences de l'option

#### ▲ En cas d'option partielle pour le prélèvement

- Les autres dividendes perçus la même année sont imposés selon le barème progressif et sont exclus du bénéfice de l'abattement de 40 % et de l'abattement fixe annuel
- Cette situation peut se présenter lorsqu'au cours de l'année un contribuable encaisse à plusieurs reprises des dividendes ou lorsqu'un même dividende donne lieu à des encaissements échelonnés

### ◆ Conseil

- ▲ Il est important que le contribuable vérifie auprès de son conseiller financier l'option fiscale retenue dans son compte d'instruments financier (CIF)
- ▲ Cette précaution est d'autant plus importante que l'option peut être formulée pour l'ensemble des revenus versés par un établissement payeur en France sans avoir à être renouvelée pour chaque encaissement ou même chaque année
  - Elle demeure valable dès lors qu'elle n'a pas été révoquée (instruction 5-I-5-08, § 21)

## L'option au prélèvement forfaitaire présente-t-elle des intérêts ?

- ◆ Dans quels cas le contribuable a-t-il intérêt à opter ?
  - ▲ Percevoir au moins 40 000 € de dividendes pour un couple marié (20 000 € pour un célibataire)
    - Le prélèvement ne devenant vraiment intéressant qu'au-delà de 70 000 € de dividendes
    - Capitalisation des dividendes à 2,5 % il faudrait un portefeuille de 1,6 M€ à 2 8 M€ !
      - Hors PEA, PEE, SICAV de capitalisation ou assurance-vie non éligibles au PFL
- ◆ Etre imposé aux taux marginal d'imposition à 41 % à compter de l'imposition des revenus 2011
  - ▲ Ces montants sont à affiner lorsque les frais de gestion sont élevés

## Difficultés liées à l'impôt sur le revenu

Comment imputer correctement  
les déficits fonciers ?

## Comment imputer correctement les déficits fonciers ?

### ◆ Difficulté

#### ▲ Principe

- Les déficits fonciers sont imputables sur le revenu global dans la limite de 10 700 €

#### ▲ Exceptions

- Il existe toutefois des règles particulières d'imputation liées aux régimes d'investissement locatif ou à la qualité des immeubles

## Comment imputer correctement les déficits fonciers ?

### ◆ Régime général

#### ▲ Imputation des déficits fonciers résultant de dépenses sont imputables sur le revenu global dans la limite annuelle de 10 700 euros

- Les dépenses doivent être déductibles des revenus fonciers
- Et à condition que l'immeuble soit donné en location jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit l'imputation du déficit sur le revenu

#### ▲ La fraction du déficit qui excède la limite de 10 700 euros ainsi que les intérêts d'emprunt sont imputables, quant à eux, sur les revenus fonciers des dix années suivantes

- Nécessité de faire la ventilation des déficits entre la déclaration d'ensemble de revenus n° 2042 et la déclaration de revenus fonciers n° 2044

#### ▲ Si le revenu global est insuffisant pour imputer le déficit foncier

- L'excédent de déficit est imputable sur le revenu global des six années suivantes toujours dans les limites de 10 700 euros

## Comment imputer correctement les déficits fonciers ?

### ◆ Imputation sur le revenu global

- ▲ Location de l'immeuble jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit l'imputation du déficit sur le revenu
- ▲ Position administrative stricte
  - Un contribuable, ayant déclaré au titre de la même année un déficit imputable en tout ou partie sur le revenu global qui provient d'immeubles différents, cesse de louer un de ces immeubles dans les trois ans qui suivent l'imputation
  - Elle indique qu'il faut reconstituer l'éventuel déficit imputable sur le revenu global sans tenir compte des résultats déficitaires de l'immeuble cédé ou dont la location a cessé
    - Pour reconstituer le revenu imposable des années précédant la cessation de la location, il y a lieu d'imputer le déficit foncier relatif à l'immeuble dont la location a cessé sur les revenus fonciers des 10 années suivantes, y compris la part du déficit indûment imputée sur le revenu global
    - Les éventuels déficits fonciers restant à imputer après la cessation de la location sont définitivement perdus, ils ne peuvent plus être imputés sur les revenus fonciers

## Comment imputer correctement les déficits fonciers ?

Régimes	Limites d'imputation
Micro-foncier	Le micro-foncier ne peut pas donner lieu à un déficit foncier, Seuls les déficits fonciers constatés antérieurement et encore reportables au 1er janvier de l'année d'application du régime micro-foncier peuvent être imputés.
Investissements locatifs	La limite d'imputation sur le revenu global reste fixée à 10 700 euros en cas d'application de l'amortissement Robien "classique", "recentré" et "Besson". Elle est portée à 15 300 euros pour le régime d'amortissement Périssol.
Démembrement de propriété	Les dépenses sont déductibles des revenus de celui qui en supporté la charge. En principe l'usufruitier est seulement tenu aux dépenses d'entretien et de réparations et le nu-propiétaire des seules dépenses de grosses réparations, si l'immeuble est donné en location, les loyers sont imposables et les charges déductibles entre les mains de l'usufruitier. Toutefois le nu-propiétaire, bien que ne percevant en principe pas de revenus, peut déduire les charges qu'il a supportées de ses autres revenus fonciers perçus par ailleurs. <u>Exceptions</u> : lorsque le démembrement résulte d'une succession ou d'une donation entre vifs effectuée sans charge et condition et est consenti entre parents jusqu'au 4e degré inclusivement, le nu-propiétaire a le choix pour les dépenses de grosses réparations entre l'imputation : - du déficit foncier sur son revenu global dans la limite de 10 700 €; - de ses dépenses dans la limite de 25 000 euros par an, la fraction des dépenses qui excède cette limite est imputable dans les mêmes limites au titre des dix années suivantes.

## Difficultés liées à l'impôt sur le revenu

Comment traiter les cotisations  
sociales des gérants majoritaires  
prises en charge par la société ?

### Comment traiter les cotisations sociales des gérants majoritaires prises en charge par la société ?

#### ◆ Difficulté

- ▲ Il est de pratique courante que les cotisations sociales des gérants majoritaires soient prises en charge par la société elle-même
- ▲ Cette situation comporte de nombreuses interrogations
  - La prise en charge par la société est-elle juridiquement possible ?
  - Le redevable des cotisations change-t-il du fait de la prise en charge ?
  - Comment déduire les cotisations prises en charge des résultats de la société ?
  - Quelles sont les incidences pour l'intéressé en matière d'impôt sur le revenu ?

## Comment traiter les cotisations sociales des gérants majoritaires prises en charge par la société ?

- ◆ Les gérants majoritaires ont la qualité de non-salariés (articles L 311-3, 11° et R 241-2 du CSS)
  - ▲ Ils sont donc redevables des cotisations sociales personnelles propres aux travailleurs indépendants (CSG et CRDS, cotisation personnelle d'allocations familiales des employeurs et travailleurs indépendants, cotisations du régime d'assurance maladie-maternité des non-salariés, cotisations des régimes d'assurance vieillesse des industriels et commerçants, des artisans ou des professions libérales)
  - ▲ Ces cotisations sont dues en principe par le gérant majoritaire
    - C'est une dette personnelle du gérant affilié et non pas une dette de la société (Cass. soc. 4 mars 1999 n° 1051; Cass. soc. 11 mars 1999 n° 1183 D)

## Comment traiter les cotisations sociales des gérants majoritaires prises en charge par la société ?

- ◆ La prise en charge par la société est-elle juridiquement possible ?
  - ▲ Simple accord entre cette dernière et son gérant
    - Le gérant reste redevable personnellement des cotisations
  - ▲ Les statuts peuvent prévoir le principe d'une rémunération du gérant et laissent à l'assemblée des associés le soin de décider du montant exact de la rémunération
    - Procéder de la même façon pour la prise en charge des cotisations sociales personnelles du gérant
    - A l'occasion de la fixation de sa rémunération, il sera décidé par les associés que l'ensemble des cotisations sociales personnelles seront prises en charge par la SARL
      - Il doit en être de même pour les régimes facultatifs de prévoyance et vieillesse (contrats Madelin, par exemple)

## Comment traiter les cotisations sociales des gérants majoritaires prises en charge par la société ?

### ◆ Rappel

- ▲ Le régime fiscal des rémunérations des gérants majoritaires relève de l'article 62 du CGI
- ▲ Sont visés
  - Les traitements, remboursements forfaitaires de frais et toutes autres rémunérations dès lors
    - Qu'ils sont alloués aux dirigeants
    - Et qu'ils sont admis en déduction des bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés même si les résultats de l'exercice social sont déficitaires

## Comment traiter les cotisations sociales des gérants majoritaires prises en charge par la société ?

### ◆ Rappel

- ▲ Le montant net imposable est égal
  - Au montant brut des rémunérations suivantes
    - Toutes les rémunérations quelle que soit leur forme ou leur appellation
      - Appointements proprement dits
      - Allocations, indemnités ou gratifications versées par la société à quelque titre que ce soit
      - Les avantages en nature alloués et les avantages en espèces consentis (la prise en charge de dépenses personnelles des dirigeants telles que notamment, impôts, cotisations sociales obligatoires ou facultatives, primes d'assurance)
  - Desquelles sont retranchées les cotisations sociales et primes d'assurances mentionnées à l'article 154 bis du CGI, c'est-à-dire
    - Les cotisations aux régimes obligatoires et facultatifs de sécurité sociale
    - Les cotisations versées au titre des contrats « Madelin » d'assurance de groupe

## Comment traiter les cotisations sociales des gérants majoritaires prises en charge par la société ?

### ◆ Comment déduire les cotisations prises en charge des résultats de la société ?

#### ▲ Cas des SARL soumises à l'IS

- Les cotisations versées par une société pour le compte de son dirigeant doivent être considérées comme un élément de la rémunération imposable du bénéficiaire
  - A ce titre, elles sont déductibles pour la détermination du bénéfice imposable de la société dans la mesure où l'ensemble des rémunérations attribuées à l'intéressé ne présente pas un caractère excessif
  - Ces cotisations sociales personnelles du gérant majoritaire prises en charge par la SARL constituent donc un complément de rémunération qui doit être comptabilisé en tant que tel
    - Ce ne sont pas des charges sociales que l'on comptabilise mais un complément de rémunération
    - Le compte approprié est le compte 421 Personnel - Rémunérations dues qui doit comprendre toutes les cotisations sociales y compris la part de CSG non déductible

## Comment traiter les cotisations sociales des gérants majoritaires prises en charge par la société ?

### ◆ Quelles sont les incidences pour l'intéressé en matière d'impôt sur le revenu ?

- ▲ L'ensemble des cotisations prises en charge, quelles soient déductibles ou non, constituent un complément de rémunération
- ▲ C'est au niveau de l'intéressé qu'un retraitement sera effectué
  - Pour l'imposition personnelle du gérant majoritaire, les cotisations prises en charge par la société doivent, en principe, être tout d'abord ajoutées au montant des rémunérations à titre de supplément de traitement puis retranchées du revenu brut à titre de charge
  - Le montant à déduire pour l'imposition personnelle du gérant doit logiquement correspondre aux charges appelées et payées par la société

## Comment traiter les cotisations sociales des gérants majoritaires prises en charge par la société ?

- ◆ Cas des sociétés de personnes (SARL de famille)
  - ▲ La rémunération du gérant et des associés n'est pas déductible du résultat de la SARL
  - ▲ Les cotisations sociales personnelles constituent des charges imputables sur la quote-part du résultat imposable au nom du gérant et des associés et non sur le résultat d'ensemble de la société concernée
- ◆ La prise en charge du versement de ces cotisations par la société est assimilée à un complément de rémunération
  - ▲ Son montant doit être pris en compte pour la détermination du résultat imposable au nom de l'associé concerné
  - ▲ Il doit être préalablement ajouté à la quote-part du bénéfice comptable correspondant aux droits des associés avant d'être déduit de leur quote-part imposable (RM Dutreil AN 12 avril 1999 p. 2205 n° 20415)
    - S'il s'agit de dépenses qui incombent à la société et que celle-ci rembourse à l'associé qui en a fait l'avance, ces remboursements doivent être déduits au niveau du résultat de la société

## Difficultés concernant la CET

Quelles sont les locations immobilières assujetties à la CFE ?

## Quelles sont les locations immobilières assujetties à la CFE ?

### ◆ Difficulté

#### ▲ Dans le cadre de la taxe professionnelle

- Seules étaient imposées les locations d'immeubles meublés ou équipés, les immeubles donnés en location nue étaient hors champ de la taxe, ne présentant pas les caractéristiques d'une activité professionnelle

#### ▲ Dans le cadre de la CET

- Extension du champ d'application aux locations d'immeubles nus non affectés à l'habitation dès lors que cette activité atteint des seuils de chiffre d'affaires différents suivant la nature de la contribution (CFE ou CVAE)

## Quelles sont les locations immobilières assujetties à la CFE ?

### ◆ Locations immobilières soumises à la CFE

- ▲ La CFE est due chaque année par les personnes physiques, les personnes morales, les sociétés non dotées de la personnalité morale qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée
- ▲ Les locations ou sous-location meublées
  - A l'exclusion du bail commercial de longue durée d'un studio meublé à un gestionnaire qui exploite une résidence pour étudiants
- ▲ Sont exonérées
  - Les personnes qui louent en meublé une ou plusieurs pièces de leur habitation principale, sous réserve que les pièces louées constituent pour le locataire ou le sous-locataire en meublé sa résidence principale, et que le prix de location demeure fixé dans des limites raisonnables
  - Sauf délibération contraire des collectivités territoriales, les personnes qui louent tout ou partie de leur habitation personnelle à titre de gîte rural

## Quelles sont les locations immobilières assujetties à la CFE ?

- ◆ **Les locations ou sous-locations d'immeubles nus non affectés à l'habitation**
  - ▲ **En principe hors champ d'application de la CFE**
  - ▲ **Dans le champ de la CFE si le chiffre d'affaires ou les recettes hors taxe excède 100 000 € au cours de la période de référence**
    - Lorsque la période retenue pour apprécier ce seuil est supérieure ou inférieure à 12 mois, le montant des recettes ou du chiffre d'affaires doit être ajusté pour correspondre à une période de 12 mois
      - Pour les titulaires de revenus fonciers, sont retenues les recettes encaissées au sens des revenus fonciers
      - Pour les autres redevables, il convient de prendre le montant du chiffre d'affaires tel que défini pour la CVAE des entreprises

## Quelles sont les locations immobilières assujetties à la CFE ?

- ◆ **Modalités d'imposition**
  - ▲ **Un nouveau contribuable**
    - Doit déposer avant le 31 décembre de l'année une déclaration 1447 C
    - L'année suivante il est imposé sur les bases ainsi déclarés ; il bénéficie d'un abattement de 50 %
  - ▲ **Un contribuable déjà imposé, par ailleurs, à la CFE**
    - Si ses bases augmentent ou diminuent doit déposer une déclaration 1447 M avant le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année suivante
    - Tel est le cas d'un contribuable qui s'est adjoint une activité de location nue d'immeuble non affecté à l'habitation et dont le chiffre d'affaire franchit le seuil des 100 000 €

## Quelles sont les locations immobilières assujetties à la CFE ?

### ◆ Modalités d'imposition

- ▲ Sont seuls à déclarer les immeubles dont le contribuable dispose à la clôture de la période de référence
  - Les biens donnés en location ne sont pas à déclarer
    - En effet ils ne sont pas à la disposition du propriétaire ils devront être déclarés par le locataire
  - Le propriétaire est toutefois imposé à la cotisation minimum
    - L'assiette de cette dernière est fixée par les communes. Elle est comprise entre 200 et 6 000 € dès lors que le contribuable à un chiffre d'affaires de plus de 100 000 €

## Quelles sont les locations immobilières assujetties à la CFE ?

### ◆ Locations immobilières et la CVAE

- ▲ Sont soumis à la CVAE les personnes physiques ou morales ainsi que les sociétés non dotées de la personnalité morale qui exercent une activité soumise à la CFE et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 €
- ◆ Pour être soumis à la CVAE, au titre d'une année N, il faut donc que l'activité remplisse deux conditions
  - ▲ L'activité doit être imposée à la CFE l'année N
    - S'agissant des location nue de biens non affectés à l'habitation, il faut que le montant des recettes ou du chiffre d'affaires dégagé par cette activité au titre de l'année N -2 soit d'au moins 100 000 € (N -1 en cas de création d'activité)
  - ▲ L'activité doit par ailleurs dégager un chiffre d'affaires supérieur à 152 500 € au cours de l'année N

## Quelles sont les locations immobilières assujetties à la CFE ?

### ◆ Modalités d'imposition

#### ▲ Pour les titulaires de revenus fonciers

- Le CA et la valeur ajoutée sont déterminés selon les règles des revenus fonciers (déclaration 2072 E)

#### ▲ Dans les autres cas

- Selon les règles de la généralité des entreprises (déclarations 2031 E, 2035 E ou 2059 E)

#### ▲ Pour les SCI

- Règles des revenus fonciers si tous les associés sont à l'impôt sur le revenu
- Règles prévues pour les sociétés à l'impôt sur les sociétés si les associés sont à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés ou uniquement à l'impôt sur les sociétés

## Quelles sont les locations immobilières assujetties à la CFE ?

### ◆ Modalités d'imposition

- ▲ Les produits et les charges se rapportant à une activité de location ou de sous-location d'immeubles nus non affectés à l'habitation exercée par les loueurs, qu'ils soient à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, ne sont pris en compte, pour le calcul de la valeur ajoutée, qu'à raison d'un certain pourcentage

Année	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Pourcentage pris en compte	10 %	20 %	30 %	40 %	50 %	60 %	70 %	80 %	90 %

# Difficultés liées à l'intégration fiscale

Quelles difficultés en cas de  
changement d'exercice ?

## Quelles difficultés en cas de changement d'exercice ?

### ◆ Principe

- ▲ Les sociétés membres d'un groupe fiscal doivent avoir des exercices comptables d'une durée de 12 mois ayant des dates d'ouverture et de clôture identiques (art. 223 A du CGI)
- ▲ Ces conditions doivent être respectées dès le premier exercice d'application du régime de l'intégration fiscale

### ◆ Difficulté

- ▲ Modification des exercices en cours d'intégration ou en cas de restructuration

## Quelles difficultés en cas de changement d'exercice ?

### ◆ Modification à tout moment

#### ▲ Modification de la date de clôture des exercices à tout moment au cours d'une période couverte par l'option pour le régime de l'intégration

- Cette modification ne peut avoir lieu qu'une seule fois au cours de la période couverte par la même option
  - La période couverte par l'option pour l'application du régime de l'intégration fiscale comporte 5 exercices comptables
- L'exercice, dont la date de clôture est modifiée, peut avoir une durée inférieure ou supérieure à 12 mois
  - La modification de la date de clôture ne peut pas avoir pour effet d'ajuster la durée de l'exercice d'une société qui entre dans un groupe d'intégration déjà constitué

## Quelles difficultés en cas de changement d'exercice ?

### ◆ Notification à l'administration par toutes les sociétés membres du groupe

#### ▲ Au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédant celui dont la durée est modifiée

- Sauf pour les sociétés qui clôturent le 31 décembre où le délai de dépôt des déclarations de résultat est fixé au 2ème jour ouvré suivant le 1er mai
- L'administration fiscale admet que ce changement puisse produire ses effets alors même qu'il n'a pas encore été approuvé par l'AGE des associés
  - L'approbation du changement de la date d'arrêt des comptes par l'AGE et sa publication doivent intervenir avant le franchissement de cette nouvelle date
  - En effet, c'est la publication de la modification des statuts au RCS qui rend la modification des statuts, et donc de la durée des exercices, opposable à l'administration fiscale

## Quelles difficultés en cas de changement d'exercice ?

### ◆ Modification en cas de restructuration

- ▲ En cas d'absorption, de scission, ou de détention à 95% au moins de la société mère du groupe par une autre société soumise à l'IS
  - Les sociétés du groupe peuvent modifier la durée du premier exercice du groupe issu de la restructuration (ce 1<sup>er</sup> exercice peut alors avoir une durée inférieure ou supérieure à 12 mois)
    - La société qui a acquis 95% au moins des titres de la société mère d'un groupe fiscal peut constituer un nouveau groupe fiscal ayant un premier exercice avec une date d'ouverture différente de celle du premier exercice d'intégration des sociétés du groupe fiscal nouvellement acquis
    - A compter du 2<sup>ème</sup> exercice d'application de l'intégration fiscale, les dates d'ouverture et de clôture des exercices des sociétés membres du groupe fiscal doivent être identiques et l'exercice doit comporter une durée de 12 mois

## Quelles difficultés en cas de changement d'exercice ?

### ◆ Conséquences du changement d'exercice

- ▲ Aucune conséquence sur les règles d'imposition
  - En cas d'allongement de la durée des exercices, si aucun bilan n'est dressé
    - L'imposition est établie au titre des bénéfices de la période écoulée depuis la dernière clôture et jusqu'au 31 décembre de l'année considérée
    - Les bénéfices de la période se terminant le 31 décembre viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lequel ils sont compris
  - En cas de réduction de la durée de l'exercice, il peut alors être dressé plusieurs bilans successifs au cours d'une même année
    - Les résultats sont ainsi totalisés pour l'assiette de l'impôt dû au titre de l'année

# Difficultés en cas d'apport et de transmission d'entreprises

Dans quels cas utiliser le barème  
fiscal de l'usufruit ?

## Dans quels cas utiliser le barème fiscal de l'usufruit ?

### ◆ Difficulté

- ▲ Il existe deux méthodes pour évaluer les droits d'usufruit et de nue-propriété
  - La méthode économique
  - Le barème fiscal
- ▲ Elles partent du même principe...
  - La somme des valeurs de l'usufruit et de la nue-propriété est égale à la valeur de la pleine propriété du bien
  - Il suffit d'évaluer l'usufruit pour obtenir, par différence, la valeur de la nue-propriété (et réciproquement)
    - Quelques atténuations à ce principe
- ▲ ...leur champ d'application est toutefois différent

## Dans quels cas utiliser le barème fiscal de l'usufruit ?

### ◆ La méthode économique

- ▲ Elle permet d'estimer l'usufruit et la nue-propiété qui correspondent en principe à la pleine propriété, en fonction
  - Soit de la valeur actualisée de la pleine propriété pour la nue-propiété
  - Soit en fonction de la valeur actualisée des flux futurs (méthode dite du « cash-flow ») pour déterminer la valeur de l'usufruit

*L'évaluation économique de l'usufruit et de la nue-propiété n'est évidemment pas une science exacte. Il existe cependant des formules de calcul, plus ou moins complexes, élaborées par les praticiens de l'ingénierie patrimoniale*

## Dans quels cas utiliser le barème fiscal de l'usufruit ?

### ◆ Le champ d'application de la méthode économique

- ▲ La méthode d'évaluation économique est utilisée dans le cadre des relations contractuelles entre les parties qui sont libres de déterminer la valeur du bien ou des droits démembrés
- ▲ En revanche, elle ne peut être utilisée dans les situations où le recours à la méthode de l'évaluation fiscale s'impose de plein droit

## Dans quels cas utiliser le barème fiscal de l'usufruit ?

### ◆ Le barème fiscal de l'usufruit viager

- ▲ Cette méthode consiste à appliquer à la valeur du bien en pleine propriété un barème fixé par la loi
- ▲ Cette répartition est fixée dans l'article 669 du CGI en fonction de l'âge de l'usufruitier au jour de l'opération

Age de l'usufruitier	Valeur de l'usufruit	Valeur de la nue-propriété
Jusqu'à 20 ans	90 %	10 %
De 21 à 30 ans	80 %	20 %
De 31 à 40 ans	70 %	30 %
De 41 à 50 ans	60 %	40 %
De 51 à 60 ans	50 %	50 %
De 61 à 70 ans	40 %	60 %
De 71 à 80 ans	30 %	70 %
De 81 à 90 ans	20 %	80 %
A partir de 91 ans	10 %	90 %

## Dans quels cas utiliser le barème fiscal de l'usufruit ?

### ◆ Barème fiscal de l'usufruit à durée fixe

- ▲ A la différence de l'usufruit viager, l'usufruit peut être prévu pour une durée fixe (5 ans, 10 ans, voire plus)
- ▲ Estimé à 23 % de la valeur de la propriété entière pour chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier (article 669-II du CGI)
  - Cette règle ne doit pas avoir pour effet de donner à l'usufruit une valeur supérieure à celle qu'il aurait s'il s'agissait d'un usufruit viager
  - Les usufruits à durée fixe constitués au profit d'une personne morale ne peuvent avoir une durée supérieure à 30 ans, soit une valeur maximale de 69 %

## Dans quels cas utiliser le barème fiscal de l'usufruit ?

Champ d'intervention obligatoire	Domaine
Droits d'enregistrement	Déterminer la base de calcul des droits de mutation en cas d'usufruit viager ou d'usufruit à durée fixe Le barème vise les droits d'enregistrement pour lesquels le tarif applicable est progressif ou proportionnel et la taxe de publicité foncière
ISF	L'assiette de l'ISF est visée chaque fois que les titulaires de droits démembrés sont imposés distinctement au regard de l'article 885 G du CGI
Plus-values immobilières	Cas spécifiquement prévu par l'article 74 SE de l'annexe II au CGI : cession de la nue-propriété ou de l'usufruit portant sur un bien acquis en pleine propriété

**Dans le domaine contractuel, le prix de vente des droits démembrés est librement fixé par les parties et il est tout à fait possible de retenir une évaluation économique.  
Le prix de vente ainsi négocié entre les parties peut être supérieur ou inférieur à l'assiette légale retenue pour le calcul des droits d'enregistrement selon le barème de l'article 669 du CGI**